



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2014. február 27.*

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem — Héta — Hatodik héairányelv — A 12. cikk (3) bekezdése — A H. melléklet 5. kategóriája — 2006/112/EK irányelv — A 98. cikk (1) és (2) bekezdése — A III. melléklet 5. pontja — A semlegesség elve — Utasok és útipoggyászuk szállítása — A taxival, illetve a sofőrös bérautóval folytatott személyszállításra eltérő héamértéket alkalmazó tagállami szabályozás”

A C-454/12. és C-455/12. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2012. október 10-én érkezett, 2012. július 10-i határozataival terjesztett elő az előtte

a **Pro Med Logistik GmbH** (C-454/12)

és

a **Finanzamt Dresden-Süd**

között,

valamint

Eckard Pongratz, Karin Oertel vagyonfelügyelőjeként eljárva (C-455/12)

és

a **Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt**

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: C. G. Fernlund tanácselnök (előadó), C. Toader és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

* Az eljárás nyelve: német.

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Pro Med Logistik GmbH képviseletében J. Seelinger Rechtsanwalt,
- M. Pongratz képviseletében T. Küffner és T. Streit Rechtsanwälte,
- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: B. Tidore avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2001. január 19-i 2001/4/EK tanácsi irányelvvel (HL L 22., 17. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 341. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv), a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv), valamint az adósemlegesség elvének értelmezésére vonatkozik.
- 2 A kérelmeket egyrészt a Pro Med Logistik GmbH (a továbbiakban: Pro Med) és a Finanzamt Dresden-Süd (a dél-drezdai adóhatóság), másrészt a K. Oertel vagyongfelügyelőjeként eljáró E. Pongratz és a Finanzamt Würzburg (a würzburgi adóhatóság) között folyamatban lévő két jogvitában terjesztették elő, amelyek tárgya a 2003 és 2007 közötti évekre vonatkozó, a berautóval folytatott személyszállítás utáni hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa).

Jogi háttér

Az uniós jog

A hatodik irányelv

- 3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja a következőképpen rendelkezik:

„A [héa] alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.”

- 4 Az irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának első és harmadik albekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A [héa] általános mértékét minden tagállam az adóalap százalékában határozza meg, és ez azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatások nyújtására is. 2001. január 1-jétől 2005. december 31-ig e százalék nem lehet kevesebb mint 15%.

[...]

A tagállamok alkalmazhatnak egy vagy két kedvezményes adómértéket is. Ezen adómértékeket, amelyek nem lehetnek 5%-nál kisebbek, az adóalap százalékában határozzák meg, és csak a H. mellékletben meghatározott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira lehet alkalmazni.”

- 5 Az említett irányelv „Az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére kedvezményes hozzáadottértékadó-mértéket lehet alkalmazni” című H. mellékletének szövege a következő:

A termékekre vonatkozó következő kategóriák nemzeti jogszabályokba történő átvételekor a tagállamok az egyes kategóriák pontos terjedelmének megállapítása érdekében a Kombinált Nomenklatúrát alkalmazhatják.

Kategória	Leírás
[...]	
5	Utasok és útipoggyászuk szállítása.
[...]”	

A héairányelv

- 6 A héairányelv 96. cikke alapján:

„A tagállamok egy általános HÉA-mértéket alkalmaznak, amelyet minden egyes tagállam az adóalap százalékában határoz meg, és amely azonos a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra.”

- 7 Ezen irányelv 97. cikkének (1) bekezdése szerint:

„2006. január 1-jétől 2010. december 31-ig az általános adómérték nem lehet kevesebb, mint 15%.”

- 8 Az említett irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése így rendelkezik:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.”

- 9 A héairányelv III. melléklete tartalmazza az olyan termékek és szolgáltatások jegyzékét, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni, e jegyzék 5. pontjában az „utasok és útipoggyászuk szállítása” szerepel.

A német jog

- 10 A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz) alapügyekben alkalmazandó, 2006. december 13-án kihirdetett változata (BGB1. 2006 I., 2878. o., a továbbiakban: UStG) 12. §-ának (1) bekezdése szerint az adó mértéke valamennyi adóköteles ügyletre 2003-tól 2006-ig 16% volt, 2007-ben pedig 19%.
- 11 E törvény 12. §-a (2) bekezdése 10. pontjának b) alpontja a következőképpen rendelkezett:
- „7%-os kedvezményes adómérték alkalmazandó az alábbi ügyletekből származó árbevételre:
- b) a hegyi vasutak kivételével a vasúti személyszállítás, a trolibuszforgalomban, a gépjárművekkel bonyolított engedélyezett menetrendszerű forgalomban, a taxiforgalomban és a kompforgalomban bonyolított személyszállítás,
- aa) ha azt egy önkormányzat területén végzik, vagy
- bb) ha a fuvarszakasz nem haladja meg az 50 km-t
- [...]”
- 12 Az 1990. augusztus 8-án kihirdetett törvénnyel (BGB1. 1990 I., 1690. o.) módosított személyszállításról szóló törvény (Personenbeförderungsgesetz, a továbbiakban: PBefG) alapügyekben alkalmazandó 1. §-a az alábbiak szerint rendelkezik:
- „Tárgyi hatály:
- (1) E törvény rendelkezéseinek hatálya kiterjed a villamossal, trolibusszal és személygépkocsival ellenszolgáltatás fejében vagy üzletszerűen végzett személyszállítási szolgáltatásra. Díjnak minősül minden olyan közvetetten juttatott gazdasági előny is, amelynek célja, hogy az így támogatott üzleti tevékenység jövedelmezőségét biztosítsa.
- (2) E törvény hatálya nem terjed ki az alábbi eszközökkel végzett szállítási szolgáltatásokra:
1. személygépkocsi, ha a teljes díj nem haladja meg a működési költségeket;
 2. mentőautó, ha az betegszállításra, illetve sérültek, vagy más miatt ápolásra szoruló személyek szállítására szolgál, akik egészségi állapotuk miatt az utazás időtartama alatt különleges orvosi ellátást igényelnek, vagy akik szállításához egészségi állapotukra tekintettel a mentőautóban található különleges felszerelésre van – vagy lehet – szükség.”
- 13 A PBefG 2. §-a (1) bekezdésének 4. pontja alapján:
- „Annak a személynek, aki az 1. § (1) bekezdése szerinti személyszállítási szolgáltatást végez az alábbi módon,
- [...]”
4. gépjárművel, nem menetrend szerint (46. §),
- engedéllyel kell rendelkeznie. Az ilyen személyt e törvény alkalmazásában vállalkozónak kell tekinteni.”

14 A PBefG 13. §-a (4) bekezdése első mondatának szövege a következő:

„A személytaxi-szolgáltatás engedélyezése iránti kérelmet el kell utasítani, ha a kérelem tárgyát képező személyszállítási szolgáltatás gyakorlása a helyi taxiszolgáltatási tevékenység működési kapacitásának veszélyeztetése folytán sérti a közlekedéshez fűződő közérdeket.”

15 A PBefG 21. §-ának (1)–(3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A vállalkozó köteles az engedélyben foglalt tevékenység végzésére, és köteles tevékenységét az engedély érvényességi ideje alatt fenntartani a közlekedéshez fűződő közérdeknek és a technika állásának megfelelően.

(2) Az engedélyező hatóság a vállalkozó számára határidőt állapít meg a tevékenység megkezdésére.

(3) Az engedélyező hatóság a vállalkozót személyszállítási tevékenységének kiterjesztésére vagy módosítására kötelezheti, ha arra a közlekedéshez fűződő közérdek miatt szükség van, és ez a vállalkozó gazdasági helyzetére, az általa befektetett tőke megtérülésére és megfelelő hozamára, valamint a szükséges műszaki fejlesztésre tekintettel tőle elvárható.”

16 A PBefG 22. §-a értelmében:

„A vállalkozó köteles a személyszállítási szolgáltatást teljesíteni, ha

1. a személyszállítás feltételei teljesülnek,
2. a személyszállítás az általában használt eszközökkel lehetséges,
3. a személyszállítás teljesítése nem ütközik a vállalkozó által előre nem látható akadályokba, amelyeket a vállalkozó nem tud elhárítani.”

17 A PBefG 46. §-a (2) bekezdésének 1. és 3. pontja értelmében a személytaxi-szolgáltatás, illetve a bérautóval végzett személyszállítási szolgáltatás a „nem menetrend szerinti szolgáltatás” különböző formáinak minősül, amelyek az e törvény 2. §-a (1) bekezdésének 4. pontja szerinti engedélyhez kötött szolgáltatások.

18 A PBefG 47. §-a az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) A személytaxi-szolgáltatás olyan, a hatóság által engedélyezett parkolóhelyen rendelkezésre álló személygépkocsival végzett személyszállítási szolgáltatás, amelyet a vállalkozó az utas által meghatározott úticélhoz teljesít. A vállalkozó személyszállításra vonatkozó megrendelést fuvar teljesítése közben, illetve a székhelyén is elfogadhat.

(2) A taxival csak a vállalkozó székhelye szerinti önkormányzat területén lehet készenlétben állni. Előzetes megrendelés esetén a fuvart másik önkormányzat területéről is lehet teljesíteni. Az engedélyező hatóság más engedélyező hatóságokkal egyetértésben lehetővé teheti, hogy a taxikat a vállalkozó székhelyétől eltérő önkormányzat hatósága által engedélyezett helyeken tartsák készenlétben, illetve nagyobb körzetet jelölhet ki.

(3) Felhatalmazást kap a tartományi kormány, hogy rendeletben határozza meg a szolgáltatási kötelezettség tartalmát, a taxiállomásokra vonatkozó szabályokat, valamint a szolgáltatás teljesítésére vonatkozó határidőket. A tartományi kormány e hatáskörét rendeletben átruházhatja. Rendeletben lehet szabályozni különösen:

1. a sajátos esetekben való rendelkezésre állást, ideértve az ügyeletet is,

2. a telefonos megrendelések elfogadását és teljesítését,
3. a személyszállítási tevékenységet és a rádiós kommunikációs rendszert,
4. a mozgássérültek szállítását, valamint
5. a betegszállítást, amennyiben az nem minősül az 1. § (2) bekezdésének 2. pontja szerinti személyszállításnak.

(4) A személyszállítás teljesítésére vonatkozó kötelezettség csak azokra az utazásokra vonatkozik, amelyeket az 51. § (1) bekezdésének első és második mondata, valamint (2) bekezdésének első mondata szerint megállapított díjzónán belül teljesítenek (szolgáltatási kötelezettség alá tartozó zóna).

(5) Tilos a taxikat vezetőjük részére bérbe adni.”

19 A PBefG 49. §-ának (4) bekezdése a következőképpen fogalmaz:

„A bérautóval végzett személyszállítási szolgáltatás olyan, a 47. § szerinti személytaxi-szolgáltatásnak nem minősülő személyszállítási szolgáltatás, amelyet a vállalkozó olyan személygépkocsival végez, amelyet az utas kizárólag a közlekedés céljára bérrel teljes egészében, és amely során a fuvar célját, a rendeltetési helyet, illetve az utazás menetét a bérelő határozza meg. Bérautóval csak a vállalkozó székhelyére vagy lakóhelyére érkező megrendeléseket lehet teljesíteni. A személyszállítási szolgáltatás teljesítését követően a bérautót haladéktalanul vissza kell vinni a vállalkozó székhelyére vagy lakóhelyére, kivéve ha a vállalkozó még a fuvart megelőzően a székhelyén vagy lakóhelyén, illetve a fuvar teljesítése közben telefonon új megrendelést kapott. A vállalkozó székhelyén vagy lakóhelyén fogadott megrendelésekről a vállalkozónak nyilvántartást kell vezetnie, és az abban szereplő bejegyzést egy évig meg kell őriznie. A személyszállításra vonatkozó megrendelések elfogadása, közvetítése és teljesítése, illetve az autó rendelkezésre bocsátása, valamint a bérautóval végzett személyszállítási szolgáltatásra vonatkozó hirdetés sem önmagában, sem összességében nem kelthet olyan látszatot, amely alapján az összetéveszthető lenne a személytaxi-szolgáltatással. A taxik számára fenntartott jelzés és megjelölés bérautón nem használható. A 21. és 22. cikk nem alkalmazandó.”

20 A PBefG 51. §-a az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Felhatalmazást kap a tartományi kormány, hogy a személytaxi-szolgáltatás díját és feltételeit rendeletben határozza meg. Rendeletben lehet szabályozni különösen:

1. az alapdíjat, a kilométerdíjat és az idővel arányos egységdíjat,
2. a kiegészítő díjakat,
3. az előlegfizetést,
4. a számlázást,
5. a fizetési módokat, valamint
6. a szolgáltatási kötelezettség alá tartozó zónára vonatkozó külön megállapodások megkötésének lehetőségét.

A tartományi kormány e hatáskörét rendeletben átruházhatja.

(2) A szolgáltatási kötelezettség alá tartozó zónára vonatkozó külön megállapodás akkor tekinthető jogszerűnek, ha

1. az határozott időre szól, vagy havi minimális fuvarszámot vagy havi minimális árbevételt határoz meg,
2. nem sérti a közlekedési piac szervezését,
3. írásban rögzíti az utazási díjakat és feltételeket, valamint
4. a tartományi kormány rendelete engedélyezési vagy bejelentési kötelezettséget ír elő.

(3) Az utazási díjak és feltételek meghatározása során a 14. § (2) és (3) bekezdését, valamint a 39. § (2) bekezdését megfelelően alkalmazni kell.

(4) A hatáskörrel rendelkező hatóságok közös megegyezéssel megállapodhatnak abban, hogy az utazási díjak és feltételek megállapításáért felelős hatóság illetékességi területén kívül eső zónára egységes utazási díjakat és feltételeket állapítanak meg.

(5) Az utazási díjak és feltételek alkalmazása során a 39. §-t megfelelően alkalmazni kell.”

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-454/12. sz. ügy

- 21 A Pro Med egy német jog alá tartozó korlátolt felelősségű társaság, amely rendelkezik többek között a PBefG 2. §-a (1) bekezdésének 4. pontja szerinti, bérautóval végzett személyszállítással kapcsolatos engedéllyel, azonban nincs engedélye a PBefG 47. §-a szerinti személytaxi-szolgáltatás végzésére.
- 22 A Pro Med 2006-ban és 2007-ben egészségbiztosítási pénztárak megbízásából betegszállítási tevékenységet végzett e célra külön fel nem szerelt járművekkel.
- 23 A Pro Med 2007. november 27-én elfogadta az A egészségbiztosítási pénztár és a taxis és autókölcsönző vállalkozások szövetsége (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, a továbbiakban: szövetség) között 2007. október 1-jén kötött, a taxivállalkozások által az A egészségbiztosítási pénztár tagjai részére nyújtandó betegszállítási szolgáltatással kapcsolatos szerződés valamennyi feltételét. E szerződés tárgya az 1. § (1) bekezdésének első mondata szerint a szövetségbe belépett taxivállalkozások részvétele az A egészségbiztosítási pénztár tagjai részére nyújtott betegszállítási szolgáltatásban. A szerződés 5. §-ának (1) bekezdése értelmében a betegszállítás díjazására a szerződés 1. mellékletében foglalt, díjszabásra vonatkozó megállapodást kell alkalmazni.
- 24 Egy adóellenőrzés nyomán a Finanzamt Dresden-Süd felszólította a Pro Medet, hogy az A egészségbiztosítási pénztár és a szövetség közötti szerződés keretében általa teljesített személyszállítási szolgáltatások után az UStG 12. §-ának (1) bekezdése szerinti általános héamértéket vallja be. Nem adtak helyt a Pro Med által előterjesztett kifogásnak, amelyben többek között az UStG 12. §-a (2) bekezdésének 10. pontja szerinti kedvezményes adómérték alkalmazását kérte.
- 25 A Pro Med keresetet terjesztett elő a Finanzgerichtnél (adóügyi bíróság). E bíróság megállapította, hogy a Pro Med nem volt jogosult arra, hogy a szóban forgó személyszállítási szolgáltatásra a kedvezményes adómértéket alkalmazza, mivel – megfelelő engedély hiányában – nem személytaxi-szolgáltatást nyújtott. A Finanzgericht ugyanakkor kételyeit fejezte ki a tekintetben, hogy megalapozott-e a kétféle vállalkozás közötti eltérő bánásmód. A taxivállalkozásoknak ugyanis lehetőségük van arra, hogy a helyi tömegközlekedésre vonatkozó díjszabást megkerülve, az egészségbiztosítási pénztárakkal kötött

megállapodásokon alapuló személyszállítási szolgáltatásokat nyújtsanak az említett pénztáraknak. Az ilyen személyszállítási szolgáltatások esetében azonban hiányoznak a helyi tömegközlekedésre jellemző azon lényegi ismérvek, amelyeken az adókedvezmény alapul.

- 26 A Pro Med felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Finanzgericht azon határozata ellen, amelyben az elutasította arra irányuló kérelmét, hogy az általa nyújtott betegszállítási szolgáltatásból származó árbevételére a kedvezményes adómértéket alkalmazza.
- 27 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az UStG 12. §-a (2) bekezdése 10. pontjának b) alpontjában foglalt szelektív nemzeti szabályozás összeegyeztethető-e az adósemlegesség elvével, ahogyan azt a Bíróság értelmezi. A kérdést előterjesztő bíróság egyrészt úgy véli, hogy a fogyasztó szempontjából mind a taxi, mind a sofőrös bérautó személyszállításra szolgál, ami alapján ezek a szolgáltatások összehasonlíthatónak tekinthetők. Másrészt a bíróság szerint lényeges különbségek vannak a személyszállítás e két módja között teljesítésük feltételeit illetően, még abban az esetben is, ha a taxivállalkozás és a kiemelt ügyfelek között külön megállapodás van érvényben különösen az utazás díjszabására, a szolgáltatási kötelezettségre és a személyszállítási kötelezettségre vonatkozóan, amely különbségek fennállása kizárhatja az említett elv sérelmét.
- 28 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő két kérdést terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Ellentétes-e a [hatodik irányelv] H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdésével és a [hétirányelv] III. mellékletének 5. pontjával együttesen értelmezett 98. cikkének (1) bekezdésével az adósemlegesség elvének figyelembevétele mellett az olyan nemzeti szabályozás, amely a helyi közlekedésben a taxikkal történő személyszállításra a kedvezményes [héta]mértéket irányozza elő, míg a helyi közlekedésben a bérelhető személygépkocsival végzett személyszállításra az általános adómérték alkalmazandó?
- 2) Az első kérdés megválaszolása szempontjából jelentőséggel bír-e, hogy a nagy ügyfelekkel kötött külön megállapodások alapján a taxivállalkozások és az autókölcsönző vállalkozások közel azonos feltételekkel végeznek személyszállítást?”

A C-455/12. sz. ügy

- 29 K. Oertel A városban sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozást vezetett 1994. december vége óta. Tevékenységi jegyzékében szerepel a személyszállítás, ülő betegszállítás, dialízisre történő fuvarozás, iskolabusz-szolgáltatás, futárszolgálat és anyagszállítás, szállodai és reptéri transzferek, városnéző körutak, valamint helyközi transzferek szervezése.
- 30 K. Oertel ügyfelei között a magánszemély eseti ügyfelek mellett számos állandó ügyfél, illetve néhány olyan ügyfél is volt, akik jelentős árbevételt hoztak. A megrendeléseket és a foglalásokat telefonon, illetve telefax vagy elektronikus levél útján fogadták. A fuvardíjat előre meghatározott díjszabás szerint zónákra osztott térkép alapján állapították meg, amely alapján az ügyfelek által fizetendő végleges árat ki lehetett számolni. K. Oertel az érintett időszakban tíz, a vállalkozás tulajdonában lévő járművel rendelkezett.
- 31 K. Oertel 2003 és 2006 között az egyes adóévekre vonatkozó héabevallásaiban a sofőrrel együtt rendelkezésre bocsátott autók 50 km-t meg nem haladó, illetve városon belüli fuvarszakaszokra történő bérbeadásából származó árbevételére a kedvezményes, azaz a 7%-os héamértéket alkalmazta.
- 32 A Finanzamt Würzburg elutasította a bevallásokat, és a szóban forgó ügyletekre az általános, azaz 16%-os héamértéket alkalmazta.

- 33 K. Oertel keresetet terjesztett elő a Finanzgerichtnél. A bíróság elutasította a kereseti kérelem lényegét, amely a szóban forgó árbevétel tekintetében a kedvezményes adómérték alkalmazására irányult. A bíróság megállapította, hogy K. Oertel sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozása nem felel meg a kedvezményes adómérték alkalmazási feltételeinek, és alkotmányos az a szabályozás, amely a kedvezményes adómérték alkalmazását a taxivállalkozásokra korlátozza. K. Oertel a hatodik irányelv alapján sem kérheti a kedvezményes adómérték alkalmazását, és nem hivatkozhat az adósemlegesség elvére. A Finanzgericht szerint tény, hogy a két különböző adómérték alkalmazása korlátozza a kétféle vállalkozás közötti versenyt, mivel azok ugyanolyan jellegű szolgáltatást nyújtanak, ezt a korlátozást azonban többek között az a közérdek igazolja, amely jelen esetben a taxivállalkozások által nyújtott szolgáltatáshoz, azaz a szabályozott keretek között és az egész területre kiterjedően működő helyi közlekedéshez fűződik.
- 34 K. Oertel felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kedvezményes héamérték alkalmazása iránti kérelmét elutasító határozat ellen.
- 35 Mivel az UStG 12. §-a (2) bekezdése 10. pontja b) alpontjának az adósemlegesség elvével való összeegyeztethetőségét illetően a Bundesfinanzhofban ugyanazok a kételyek merültek fel, mint a C-454/12. sz. ügy kapcsán, e bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:
- „Ellentétes-e [hatodik irányelv] H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdésével az adósemlegesség elvének figyelembevétele mellett az olyan nemzeti szabályozás, amely a helyi közlekedésben a taxikkal történő személyszállításhoz a kedvezményes héamértéket irányozza elő, míg a helyi közlekedésben az úgynevezett bérautóval végzett személyszállításhoz az általános adómérték alkalmazandó?”
- 36 A kérdést előterjesztő bírósághoz érkezett 2013. október 30-i levélben bejelentették, hogy a K. Oertel által előtte megindított perben felperesként a K. Oertel vállalkozásának vagyonfelügyelőjeként eljáró E. Pongratz lépett perbe.
- 37 A Bíróság elnöke 2012. november 20-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából elrendelte a két ügy egyesítését.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A C-454/12. sz. ügyben előterjesztett első kérdésről és a C-455/12. sz. ügyben előterjesztett egyetlen kérdésről

- 38 A C-454/12. sz. ügyben előterjesztett első kérdéssel és a C-455/12. sz. ügyben előterjesztett egyetlen kérdéssel – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy ellentétes-e a hatodik irányelv H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdésével és a héairányelv III. mellékletének 5. pontjával együttesen értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdésével, valamint az adósemlegesség elvével, hogy a helyi közlekedésben a személyszállítási szolgáltatás két típusára, azaz egyrészt a taxival végzett, másrészt a sofőrös bérautóval végzett szolgáltatásra eltérő – egy kedvezményes és egy általános – héamértéket kell alkalmazni.
- 39 A héairányelv 96. cikke előírja, hogy a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra azonos, általános adómértéket kell alkalmazni.

- 40 Az irányelv 98. cikkének (1) bekezdésében eltér ettől az elvtől, és elismeri a lehetőségét annak, hogy a tagállamok egy vagy két kedvezményes héamértéket alkalmazzanak. E cikk (2) bekezdése alapján a kedvezményes héamértékeket csak az említett irányelv III. mellékletében szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.
- 41 A héairányelv III. mellékletének 5. pontja alapján az utasok és útipoggyászuk szállítására vonatkozó szolgáltatás esetében kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni.
- 42 Az e rendelkezésekben meghatározott szabályok lényegüket tekintve megegyeznek a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának első és harmadik bekezdésében és H. mellékletének 5. kategóriájában foglaltakkal.
- 43 A Bíróság a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik bekezdése kapcsán már megállapította, hogy e rendelkezés egyáltalán nem kötelez arra, hogy azt úgy kelljen értelmezni, mint amely megköveteli, hogy a kedvezményes adómérték csak akkor alkalmazható, ha kiterjed az ezen irányelv H. mellékletében szereplő valamely szolgáltatáskategória valamennyi részletére, a kedvezményes adómérték szelektív alkalmazása tehát nem zárható ki, feltéve hogy ez a verseny torzulásának semmiféle kockázatával nem jár (lásd a C-94/09. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2010. május 6-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-4261. o.] 25. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). A Bíróság tisztázta azt is, hogy tekintettel arra, hogy a héairányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése lényegében átveszi a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának szövegét, indokolt azokra kiterjeszteni a Bíróság által az utóbbi rendelkezés vonatkozásában adott értelmezést (a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 27. pontja).
- 44 Ebből következően a Bíróság megállapította, hogy a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a héairányelv III. mellékletében, illetve a hatodik irányelv H. mellékletében szereplő valamely szolgáltatáskategória egyes konkrét és sajátos területeit illetően (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 26. és 27. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 45 Következésképpen ahhoz, hogy a tagállamok élhessenek a kedvezményes héamérték szelektív alkalmazására vonatkozó lehetőségükkel, két feltétel együttes teljesülése szükséges, egyrészt az, hogy a kedvezményes adómérték alkalmazása érdekében a szóban forgó szolgáltatáskategóriának csak a konkrét és sajátos területeit különítsék el, másrészt pedig az, hogy tartsák tiszteletben az adósemlegesség elvét. E feltételek célja annak biztosítása, hogy a tagállamok csak olyan feltételek mellett éljenek e lehetőséggel, amelyek biztosítják a választott kedvezményes adómérték egyszerű és helyes alkalmazását, valamint bármilyen adócsalás, adóelkerülés és minden esetleges visszaélés megelőzését (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 30. pontját).
- 46 Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy a személytaxi-szolgáltatás, amelyre az alapügyekben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás alapján kedvezményes héamértéket kell alkalmazni, a héairányelv III. mellékletének 5. pontjában és a hatodik irányelv H. mellékletének 5. kategóriájában egyaránt szereplő „utasok és útipoggyászuk szállítása” szolgáltatáskategória konkrét és sajátos területének minősül-e, és hogy adott esetben az ilyen adómértéknek a kizárólag a személytaxi-szolgáltatási tevékenységre történő alkalmazása sérti-e az adósemlegesség elvét.

A „konkrét és sajátos terület” fogalmáról

- 47 Annak megállapítása érdekében, hogy a helyi személytaxi-szolgáltatás az utasok és útipoggyászuk szállításával foglalkozó vállalkozások által nyújtott szolgáltatások konkrét és sajátos területét képezi-e, meg kell vizsgálni, hogy önmagában, az e kategórián belüli más szolgáltatásoktól elkülönülten azonosítható szolgáltatásnyújtásról van-e szó (lásd analógia útján a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 35. pontját).
- 48 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokban szereplő információkból kitűnik, hogy a taxivállalkozások teljes mértékben személyszállítási közszolgáltatást nyújtó szolgáltatóknak minősülnek, tevékenységük a hatáskörrel rendelkező hatóság által kiadott engedélyhez kötött és jelentős kötelezettségekkel jár. Ezek közé tartozik többek között tevékenységük közlekedéshez fűződő közérdeknek megfelelő folyamatos ellátása (a PBefG 21. §-a), a személyszállítási szolgáltatás teljesítése (a PBefG 22. §-a), valamint az árszabályozás tiszteletben tartása (a PBefG 47. §-ának (4) bekezdése és 51. §-ának (1) bekezdése).
- 49 Az olyan jogi szabályozási keret, amely alapján a taxivállalkozások – a sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozásoktól eltérően – a személyszállítási szolgáltatás folyamatos ellátására kötelesek, nem utasíthatják vissza a szolgáltatás nyújtását például azért, mert egy jövedelmezőbb fuvarra várnak, illetve nem származik nyereségük az olyan helyzetekből, amelyekben a hivatalos díjszabástól eltérő díjat kérhetnének, azt mutatja, hogy eltérő szolgáltatásokról van szó.
- 50 Ilyen körülmények között a helyi közlekedésben személytaxi-szolgáltatási tevékenységet önmagában, a szóban forgó kategórián – vagyis az utasok és útipoggyászuk szállításának kategóriáján – belüli más szolgáltatásoktól elkülönülten azonosítható szolgáltatásnyújtásnak lehet tekinteni. Ebből következően ez a tevékenység az említett kategória konkrét és sajátos területének minősülhet.
- 51 A nemzeti bíróság feladata ugyanakkor, hogy megvizsgálja, hogy az alapügyekben a nemzeti szabályozás és az előtte folyamatban lévő jogviták tényállásai szempontjából erről van-e szó.

Az adósemlegesség elvének tiszteletben tartásáról

- 52 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elvével ellentétes, ha a hasonló, következőképpen egymással versenyző árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik (lásd a C-259/10. és C-260/10. sz., The Rank Group egyesített ügyekben 2011. november 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-10947. o.] 32. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 53 Annak meghatározása céljából, hogy két szolgáltatásnyújtás ezen ítélkezési gyakorlat értelmében hasonló-e, elsősorban az átlagos fogyasztó szempontját kell figyelembe venni, figyelmen kívül hagyva a csekély eltérésekre alapított mesterséges megkülönböztetést (lásd a fent hivatkozott The Rank Group egyesített ügyekben hozott ítélet 43. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 54 Két szolgáltatásnyújtás tehát hasonló, amennyiben a felhasználásuk alapján való összehasonlításuk azt mutatja, hogy azonos tulajdonságokkal rendelkeznek, és a fogyasztók azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak, valamint amennyiben a fennálló különbségek nem befolyásolják jelentősen az átlagos fogyasztó arra irányuló döntését, hogy az említett szolgáltatások közül melyiket vegye igénybe (lásd a fent hivatkozott The Rank Group egyesített ügyekben hozott ítélet 44. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 55 Emellett emlékeztetni kell arra, hogy az egyes szolgáltatások összehasonlíthatóságának megítélése szempontjából nem kizárólag az elkülönült szolgáltatások egybevetése jut szerephez, hanem figyelembe kell venni e szolgáltatások nyújtásának körülményeit is (lásd a C-357/07. sz. TNT Post UK ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-3025. o.] 38. pontját).

- 56 Ezzel összefüggésben a Bíróság elismerte, hogy bizonyos kivételes esetekben a szóban forgó ágazatok sajátosságaira tekintettel az érintett termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó szabályozási keret és jogi rendszer eltérései a fogyasztó szemszögéből különbségekhez vezethetnek a saját igényeinek kielégítése szempontjából (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott The Rank Group egyesített ügyekben hozott ítélet 50. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 57 Figyelemmel kell lenni azokra a különböző jogi követelményekre is, amelyek a jelen ítélet 48. pontjában említett kétféle személyszállítási típusra vonatkoznak, és ennél fogva azokra a jellemzőkre, amelyek alapján az átlagos fogyasztó azokat meg tudja különböztetni egymástól.
- 58 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság kifejtette, hogy a sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozások kizárólag a vállalkozás, illetve a vállalkozó székhelyére vagy lakóhelyére érkező megrendeléseket teljesíthetik, míg a taxivállalkozások elfogadhatják a megrendelést, ami azt feltételezi, hogy a járművek egy meghatározott helyen vannak, vagy hogy hívásra rendelkezésre állnak. A bíróság hangsúlyozta azt is, hogy különbség van e két személyszállítási típus között a megrendelések elfogadása, közvetítése és teljesítése, valamint az autók rendelkezésre bocsátása és a hirdetési tevékenység tekintetében is. A bíróság szerint ezek a különbségek önmagukban vagy összességükben kizárják, hogy a személytaxi-szolgáltatást össze lehessen téveszteni a sofőrös bérautóval végzett személyszállítással. A bíróság végül jelezte, hogy a taxik számára fenntartott jelzést és megjelölést nem lehet a sofőrös bérautókon használni.
- 59 Ha bebizonyosodik a két érintett személyszállítási típusra vonatkozó jogi követelmények közötti ezen különbségek fennállása, amit a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia, akkor azok e két személyszállítási típus között az átlagos felhasználó számára érzékelhető különbséghez vezethetnek, mivel az egyes személyszállítási típusok a fogyasztó más-más igényének kielégítésére alkalmasak, és ezért e különbségek meghatározó módon befolyásolják a felhasználó arra vonatkozó döntését, hogy melyik típusú személyszállítási szolgáltatást választja, ily módon nem ellentétes az adósemlegesség elvével azok eltérő adójogi kezelése.
- 60 A fenti megfontolásokra tekintettel a C-454/12. sz. ügyben előterjesztett első kérdésre és a C-455/12. sz. ügyben előterjesztett egyetlen kérdésre azt a választ kell adni, hogy az adósemlegesség elvére tekintettel úgy kell értelmezni a hatodik irányelv H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdését és a héairányelv III. mellékletének 5. pontjával együttesen értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy azokkal nem ellentétes, hogy a helyi közlekedésben az utasok és útipoggyászuk szállítására vonatkozó szolgáltatás két típusára, azaz egyrészt a taxival végzett, másrészt a sofőrös bérautóval végzett szolgáltatásra eltérő – egy kedvezményes és egy általános – héamértéket kell alkalmazni, amennyiben egyrészt a két személyszállítási típusra vonatkozó jogi követelmények különbségei miatt a helyi személytaxi-szolgáltatási tevékenység a fenti irányelvek említett mellékleteinek 5. kategóriája, illetve 5. pontja szerinti, utasok és útipoggyászuk szállítása kategória konkrét és sajátos területének minősül, másrészt pedig az említett különbségek meghatározó módon befolyásolják az átlagos fogyasztó arra vonatkozó döntését, hogy ezek közül melyiket veszi igénybe. A nemzeti bíróság feladata, hogy megvizsgálja, hogy az alapügyekben erről van-e szó.

A C-454/12. sz. ügyben előterjesztett második kérdésről

- 61 A C-454/12. sz. ügyben előterjesztett második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a C-454/12. sz. ügyben előterjesztett első kérdés, illetve a C-455/12. sz. ügyben előterjesztett egyetlen kérdés megválaszolása érdekében figyelembe kell-e venni azt a tényt, hogy a taxivállalkozások és a sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozások olyan külön megállapodás alapján kötelesek szolgáltatásaikat nyújtani, amely ezekre a különböző vállalkozásokra megkülönböztetés nélkül, és közel azonos feltételek mellett alkalmazandó.

- 62 Amint arra a jelen ítélet 46. pontja is kitér, annak meghatározása érdekében, hogy a tagállamnak ilyen körülmények között van-e lehetősége arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzon a helyi személytaxi-szolgáltatásra, míg a sofőrös bérautóval végzett személyszállításra az általános adómértéket alkalmazza, azt kell megvizsgálni, hogy e szolgáltatás a héairányelv III. mellékletének 5. pontjában és a hatodik irányelv H. mellékletének 5. kategóriájában egyaránt szereplő „utasok és útipoggyászuk szállítása” szolgáltatáskategória konkrét és sajátos területének minősül-e, és hogy adott esetben az ilyen adómérték alkalmazása sérti-e az adósemlegesség elvét.
- 63 Ezzel összefüggésben rá kell mutatni, hogy az alapügyekben szóban forgó szolgáltatások lényegében egy olyan megállapodás alapján végzett betegszállítási szolgáltatásból állnak, mint amelyet az A egészségbiztosítási pénztár és a szövetség kötött egymással, és amely egyaránt vonatkozik az abban részes taxivállalkozásokra és a sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozásokra. A Bírósághoz benyújtott ügyiratokból kitűnik, hogy ez a megállapodás rögzíti a fuvar díját, és hogy azt ugyanúgy kell alkalmazni mind a két személyszállítási kategória esetében. Emellett a szerződés alapján fennálló kötelezettségen, azaz a személyszállítás tényleges teljesítésén kívül az említett megállapodásból nem fakad semmilyen más személyszállítási vagy szolgáltatási kötelezettség e két személyszállítási kategóriára vonatkozóan. Az ilyen megállapodás keretében tehát a taxivállalkozásokra nem vonatkoznak azok a jogi követelmények, amelyek a szerződéses körön kívül terhelik.
- 64 Ha ezek a körülmények megállapítást nyernek, amelynek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata, akkor ebben az esetben meg kell állapítani, hogy az A egészségbiztosítási pénztár és a szövetség között kötött megállapodás keretében a taxival végzett személyszállítás nem minősül az utasok és útipoggyászuk szállítása kategória konkrét és sajátos területének. Sőt, ezt a tevékenységet ebből következően az átlagos felhasználó szempontjából a sofőrös bérautóval végzett helyi személyszállítási szolgáltatási tevékenységhez hasonlónak kell tekinteni. Mindez nem zárja ki azonban azt, hogy az egyfelől az egészségbiztosítási pénztárak, másfelől a személyszállítási vállalkozások között kötött megállapodások alapján végzett betegszállítási tevékenység összességében az utasok és útipoggyászuk szállításával foglalkozó vállalkozások által nyújtott szolgáltatások konkrét és sajátos területének minősüljön a jelen ítélet 44. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében.
- 65 Következésképpen a C-454/12. sz. ügyben előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy ezzel szemben az adósemlegesség elvére tekintettel úgy kell értelmezni a hatodik irányelv H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdését és a héairányelv III. mellékletének 5. pontjával együttesen értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy azokkal ellentétes, hogy a helyi közlekedésben az utasok és útipoggyászuk szállítása szolgáltatás két típusára, azaz egyrészt a taxival végzett, másrészt a sofőrös bérautóval végzett szolgáltatásra eltérő héamértéket kell alkalmazni, amennyiben egy külön megállapodás alapján, amely egyaránt vonatkozik az abban részes taxivállalkozásokra és a sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozásokra, a taxival végzett személyszállítás nem minősül az utasok és útipoggyászuk szállítása kategória konkrét és sajátos területének, és ezt a tevékenységet ebből következően az átlagos felhasználó szempontjából a sofőrös bérautóval végzett helyi személyszállítási szolgáltatási tevékenységhez hasonlónak kell tekinteni, amit a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia.

A költségekről

- 66 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) Az adósemlegesség elvére tekintettel úgy kell értelmezni a 2001. január 19-i 2001/4/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdését és a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv III. mellékletének 5. pontjával együttesen értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy azokkal nem ellentétes, hogy a helyi közlekedésben az utasok és útipoggyászuk szállítására vonatkozó szolgáltatás két típusára, azaz egyrészt a taxival végzett, másrészt a sofőrös bérautóval végzett szolgáltatásra eltérő – egy kedvezményes és egy általános – hozzáadottértékadó-mértéket kell alkalmazni, amennyiben egyrészt a két személyszállítási típusra vonatkozó jogi követelmények különbségei miatt a helyi személytaxi-szolgáltatási tevékenység a fenti irányelvek említett mellékleteinek 5. kategóriája, illetve 5. pontja szerinti utasok és útipoggyászuk szállítása kategória konkrét és sajátos területének minősül, másrészt pedig az említett különbségek meghatározó módon befolyásolják az átlagos fogyasztó arra vonatkozó döntését, hogy ezek közül melyiket veszi igénybe. A nemzeti bíróság feladata, hogy megvizsgálja, hogy az alapügyekben erről van-e szó.
- 2) Ezzel szemben az adósemlegesség elvére tekintettel úgy kell értelmezni a 2001/4/EK tanácsi irányelvvel módosított hatodik irányelv H. mellékletének 5. kategóriájával együttesen értelmezett 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdését és a 2006/112 irányelv III. mellékletének 5. pontjával együttesen értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy azokkal ellentétes, hogy a helyi közlekedésben az utasok és útipoggyászuk szállítása szolgáltatás két típusára, azaz egyrészt a taxival végzett, másrészt a sofőrös bérautóval végzett szolgáltatásra eltérő hozzáadottértékadó-mértéket kell alkalmazni, amennyiben egy külön megállapodás alapján, amely egyaránt vonatkozik az abban részes taxivállalkozásokra és a sofőrös bérautók kölcsönzésével foglalkozó vállalkozásokra, a taxival végzett személyszállítás nem minősül az utasok és útipoggyászuk szállítása kategória konkrét és sajátos területének, és ezt a tevékenységet ebből következően az átlagos felhasználó szempontjából a sofőrös bérautóval végzett helyi személyszállítási szolgáltatási tevékenységhez hasonlóan kell tekinteni, amit a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia.

Aláírások